


EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE CAPACIDAD
ECONÓMICA EN LAS TASAS. UN ESTUDIO DE LA
JURISPRUDENCIA

*THE CONSTITUCIONAL PRINCIPLE OF ECONOMIC CAPACITY IN THE
TAX RATES. A STUDY OF CASE LAW.*

Rev. Boliv. de Derecho N° 23, enero 2017, ISSN: 2070-8157, pp. 420-439



Fernando
HERNÁNDEZ
GUIJARRO

ARTÍCULO RECIBIDO: 18 de abril de 2016

ARTÍCULO APROBADO: 30 de abril de 2016

RESUMEN: El presente trabajo de investigación tiene por objeto el estudio y análisis del principio de capacidad económica en la figura tributaria de las tasas y se analizarán los posibles conflictos en su aplicación por parte de las Entidades Locales. Se realiza un análisis de citado principio (art. 31.I CE) acudiendo a la jurisprudencia de los Tribunales a la doctrina para delimitar el concepto y contenido de la capacidad económica atendiendo a su manifestación en las tasas y, concretamente, en las tasas del ámbito local. Por último, se realizará también una investigación empírica de la jurisprudencia de los Tribunales del orden contencioso-administrativo para ver cómo se controla jurisdiccionalmente la aplicación concreta del citado principio.

PALABRAS CLAVE: Principio constitucional, capacidad económica, tasas, jurisprudencia.

ABSTRACT: This research aims to study and analyze the principle of economic capacity in the tax rate figure and potential conflicts will be analyzed in its implementation by local authorities. The analysis of that principle (art. 31.I CE) goes to the jurisprudence of the courts and to the doctrine to define the concept and content of the economic capacity according to their manifestation in the rates and is done specifically in the local rates. Finally, it will also conduct an empirical investigation of the jurisprudence of the courts of the administrative litigation order to see how jurisdictional controls the specific application of that principle.

KEY WORDS: Constitutional principle, economic capacity, rates, jurisprudence.

SUMARIO.- I. EL FONDO ECONÓMICO DE LAS TASAS.- 1. Introducción.- 2. La capacidad económica.- II. LA CAPACIDAD ECONÓMICA Y EL RESTO DE PRINCIPIOS TRIBUTARIOS.- III. LA CAPACIDAD ECONÓMICA Y EL PRINCIPIO DE BENEFICIO-EQUIVALENCIA.- IV. LA MEMORIA ECONÓMICA COMO INSTRUMENTO DE CUANTIFICACIÓN.V. CONFLICTOS EN SU APLICACIÓN POR LAS ENTIDADES LOCALES.- 1. Tasa sin criterio para determinar la cuantía.- 2. Tasa con una tarifa desproporcionada.- 3. Tasa sin motivación de la cuantía.- 4. Tasa con cuantía irracional.- 5. Tasa que supera el límite de la no confiscatoriedad.- VI. CONCLUSIONES.

I. EL FONDO ECONÓMICO DE LAS TASAS

I. Introducción

El principio de capacidad económica tiene un valor nuclear y determinante en el establecimiento de los tributos pues el legislador “sólo puede elegir como hechos que generan la obligación de tributar hechos que, directa o indirectamente, reflejen o revelen o guarden una relación lógica y racional con una cierta capacidad económica”¹. Es decir, este principio es el que exige al legislador la configuración del hecho imponible sobre un fondo económico. Siendo éste, para el caso de las tasas “la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado”².

Su relevancia histórica es destacada por MARTÍN QUERALT cuando afirma “en el Ordenamiento español, desde la ya lejana Carta otorgada de Bayona hasta la vigente Constitución, todas las Cartas Magnas han incorporado dicho principio, como criterio material de justicia tributaria, con fórmulas casi idénticas y en las que se establece la necesidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos -en proporción a

1 FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 2000, p. 59.

2 Artículo 2.2.a) de la LGT.

• Fernando Hernández Guijarro

Profesor Asociado de la Universitat de València y de la Universitat Jaume I. Personal Docente e Investigador (PDI) de UNIR. Doctor en Derecho por la Universidad de Valencia. Máster en Teoría y Práctica Fiscal por la Universidad Antonio de Nebrija. Licenciado en Derecho y Diplomado en Ciencias Empresariales por la Universidad de Valencia. Abogado del Ilustre Colegio de Abogados de Valencia. Ha trabajado en despachos profesionales de reconocido prestigio como Garrigues y Arco Abogados y Asesores Tributarios. Autor de varias obras, entre otras; *La Impugnación de las Ordenanzas Fiscales*, Ediciones Francis Lefebvre, 2015; *Los Principios y Garantías Constitucionales en las Ordenanzas Fiscales*, Aranzadi, 2015; y coautor de los Formularios Prácticos Fiscal de Francis Lefebvre de los años 2005 a 2016. Correo electrónico: fernandohernandez@cav.es

los haberes-, -de acuerdo con la capacidad económica de los llamados a contribuir-, etc. El principio se erige así en salvaguarda frente a un pretendido poder tributario omnímodo y arbitrario y trata de embridar el ejercicio de este poder, encauzándolo a través del Derecho”³. Y este Derecho es el que preceptúa que “la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos” tal y como fija el artículo 3.1 de la LGT.

2. La capacidad económica

La proyección del principio de capacidad económica sobre el conjunto de sistema tributario ha sido reiteradamente señalada por el Tribunal Constitucional en sus Sentencias 26/1981, 37/1987, 150/1990, 221/1992, 134/1996 y 182/1997. Y de una forma más palmaria el citado Tribunal pone de manifiesto, en su Sentencia 194/2000, de 19 de julio, que “el tributo es una prestación patrimonial coactiva que se satisface, directa o indirectamente, a los entes públicos (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 15, y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 18) que, por imperativo del art. 31.1 CE, sólo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida -en función- de la capacidad económica (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6)”.

Muchos autores han expresado su preferencia o especial referencia al principio de capacidad económica cuando de justicia tributaria trata. Un autorizado ejemplo nos lo da MARTÍNEZ DE PISÓN. Este profesor afirma sobre el mentado principio que “si bien es cierto que éste no agota en su formulación el significado y contenido del principio de justicia tributaria -como ha entendido la doctrina científica y jurisprudencial-, sí creo que sigue siendo éste el que paradigmáticamente aglutina al resto de principios y cataliza en gran medida el ideal de justicia tributaria que se exige en el texto constitucional”⁴.

Participamos con este autor en la medida en que la capacidad económica es la condición *sine qua non* para que exista el tributo, es decir, sólo en la medida en que se ponga de manifiesto esa capacidad contributiva a través de la realización del hecho imponible, su cuantificación económica y la aplicación del tipo impositivo, será posible exigir al obligado tributario su contribución al sostenimiento de los gastos públicos⁵.

3 MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2000, p. 116.

4 ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: “Sistema tributario y Constitución”, *Cuadernos de Derecho Público*, núm. 25, Instituto Nacional de Administración Pública, 2006, p. 135.

5 La mayoría de la doctrina coincide en señalar que la capacidad contributiva se manifiesta bien como acumulación de capital o patrimonio, bien como flujo de entrada en forma de renta o como flujo de salida en forma de consumo o inversión. Sin embargo, el TC ha llegado a declarar en su Sentencia 37/1987 que “basta que dicha capacidad económica exista como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador” declarando constitucional un impuesto autonómico que recaía en la utilización insuficiente o la obtención de rendimientos inferiores al óptimo señalado (con parecido fundamento, STC 295/2006, de 11 de octubre). Este mismo Tribunal, en su STC 193/2004, de fecha 4 de noviembre, declaró la inconstitucionalidad de un precepto de la LHL porque gravaba “situaciones de hecho inexpresivas de capacidad

II. LA CAPACIDAD ECONÓMICA Y EL RESTO DE PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

En consideración a la conexión de los principios jurídicos entre sí, resulta necesario poner en relación la capacidad económica con el resto de principios tributarios. Tal y como indica MARTÍNEZ DE PISÓN “la manifiesta interdependencia de los principios jurídicos deriva precisamente de su propio contenido y definición. La intrínseca dificultad -la imposibilidad- en aislar cada principio sin el auxilio del resto de ellos se deriva del hecho de que todos ellos conforman el ideal de la justicia tributaria, de manera que las lecturas aisladas sólo pueden generar insuficiencias respecto del contenido y alcance”⁶. En atención a la anterior afirmación, la capacidad económica está inexorablemente unida al principio de generalidad en cuanto a que debe contribuir al sostenimiento de los gastos públicos todas las capacidades contributivas y al principio de igualdad en cuanto a igualdad en capacidad económica procede igualdad de carga tributaria. Asimismo, “el principio de capacidad económica tiene dos límites, uno inferior que es el mínimo exento, y uno superior que es el principio de no confiscatoriedad. Si el legislador excediera cualquiera de estos dos límites, incurriría en arbitrariedad e inconstitucionalidad”⁷.

Por todo ello, el principio de capacidad económica tendrá un papel predominante en la regulación de los tributos y será, a la vez que principio general, medida del resto de principios de justicia tributaria.

III. LA CAPACIDAD ECONÓMICA Y EL PRINCIPIO DE BENEFICIO-EQUIVALENCIA

De entre los sistemas para distribuir las cargas fiscales, la doctrina ha presentado dos tipos de criterios que bien podían configurar el reparto de los gastos públicos entre los contribuyente. A saber, el principio de beneficio⁸ -también denominado de equivalencia- y el principio de capacidad económica. Dicho esto, nuestra Constitución de 1978 establece en su artículo 31.1 el principio de capacidad económica como criterio orientador e informador de nuestro sistema tributario, mas ello no implica que todas las figuras tributarias refleje en la misma medida e intensidad este mandato.

En efecto, de las categorías tributarias establecidas en el artículo 2.2 LGT; tasas, contribuciones especiales e impuestos, las dos primeras se inclinan más a obedecer

económica”, en la medida en que no preveía la reducción de las cuotas del impuesto de actividades económicas en los supuestos de cese o baja en el ejercicio de actividades económicas.

6 ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: “Sistema tributario y Constitución”, cit., p. 135.

7 DE VICENTE DE LA CASA, F.: “Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos”, *Crónica Tributaria*, núm. 144/2012, p. 153.

8 Este criterio de reparto de las cargas tributarias está orientado a que cada contribuyente participe en el sostenimiento de los gastos públicos en la medida y proporción al beneficio/coste que de esa actividad o servicio público disfrute/genera.

al criterio de equivalencia o beneficio⁹, y los impuestos al criterio de capacidad económica¹⁰. A tal efecto, el artículo 24 de la TRLHL resulta un ejemplo del principio de equivalencia en cuanto dispone como importe de las tasas el valor o coste de la utilidad, aprovechamiento o servicio público en cuestión¹¹. No obstante, tanto en la TRLHL como la LTPP se hace referencia a la capacidad económica a la hora de fijar las tasas; por un lado el artículo 24.4 del TRLHL establece que “para la determinación de la cuantía de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas” y el artículo 8 de la LTPP preceptúa que “en la fijación de las tasas se tendrá en cuenta, cuando lo permitan las características del tributo, la capacidad económica de las personas que deben satisfacerlas”. También el artículo 7, apartado cuatro, de la LOFCA dispone análoga referencia a las tasas que pueden establecer la CCAA al establecer que “para la fijación de las tarifas de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica, siempre que la naturaleza de aquélla se lo permita”.

En definitiva, todas estas referencias legislativas a la cuantía de la tasa pasan por considerar el principio de capacidad económica cuando se pueda o lo permitan las características del tributo¹². Si bien, coincidimos con CORDÓN EZQUERRO y GUTIÉRREZ FRANCO que “lo que sucede con las tasas y las contribuciones especiales es que el beneficio es contemplado como una manifestación concreta de capacidad económica que es objeto de gravamen”¹³, por lo que, en última instancia, de forma directa o indirecta, todos los tributos están inspirados en la capacidad económica de los obligados a su satisfacción. Siendo más fuerte y plausible la aplicación de este principio en los impuestos que en las tasas y contribuciones especiales como hemos comprobado.

9 Algunos autores han denominado a este criterio de reparto como “principio de provocación de costes” (entre otros, MANUEL HERRERA MOLINA, P.: *Metodología del Derecho Financiero y Tributario*, IEF 2001, p. 115).

10 La LGT define a las tasas como “tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario”, asimismo, las contribuciones especiales son “los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos”, definiciones éstas que responden a las características propias de un sistema de equivalencia y beneficio. No sucede lo mismo con los impuestos que son “exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”, y por lo tanto, sin que medie utilidad, aprovechamiento o beneficio del obligado al pago.

11 A tal efecto, el artículo 7 de la Ley de Tasas y Precios Públicos dispone que el importe de las tasas “tenderán a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituya su hecho imponible”.

12 Esta posibilidad de considerar la capacidad económica en la tasa no fue siempre una opción. El antiguo artículo 24.3 de la LHL establecía que “para la determinación de la cuantía de las tasas deberán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas”, es decir, era un deber considerar la capacidad económica en las tasas lo que ahora está configurado como un poder.

13 CORDÓN EZQUERRO, T. y GUTIÉRREZ FRANCO, Y.: “Los principios constitucionales de generalidad y capacidad económica en nuestra realidad tributaria”, *Gaceta Fiscal*, Madrid, 1996, p. 191.

IV. LA MEMORIA ECONÓMICA COMO INSTRUMENTO DE CUANTIFICACIÓN

En coherencia con todo lo expuesto, las tasas deberán prestar atención a la capacidad económica de los obligados a satisfacer el tributo tal y como hemos comprobado. Este mandato tendrá un papel fundamental cuando así conste establecido en la Ley, es decir, la justificación y motivación razonada y razonable de la repercusión de la cuota a los ciudadanos y su individualización, será capital para superar el juicio de los estándares del principio de capacidad económica. Por ello el poder tributario actuante deberá documentar durante la formación de la correspondiente tasa los elementos, circunstancias y criterios que le llevan a individualizar la deuda tributaria¹⁴.

A tal efecto, será requisito legal que todo establecimiento o modificación de una tasa deba incluir una memoria económica-financiera (art. 20 LTPP) o informe técnico-económico (art. 25 TRLHL) que, como afirma FUNES EXTREMERA, “el informe técnico-económico y la memoria económica-financiera son documentos análogos, que deben detallar y justificar el valor de mercado de la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público o el coste previsto del servicio, configurando un requisito de carácter esencial cuya incorporación al expediente debe realizarse de forma previa a la adopción del acuerdo provisional de modificación o establecimiento de las tarifas de la tasa”¹⁵.

Otra opinión sobre la relevancia e importancia de esta memoria nos lo brinda MARTÍN FERNÁNDEZ, el cual afirma que es “el documento preceptivo, emitido antes del establecimiento o modificación de las tasas, en cuya virtud se procede a calcular la relación que guardan los costes del servicio o actividad con los ingresos esperados, para justificar el grado de cobertura financiera del servicio o actividad de que se trate, evitando la arbitrariedad y sirviendo de instrumento de control de las actuaciones de los Poderes Públicos”¹⁶.

Por todo ello, esta memoria será esencial y fundamental para la cuantificación de la tasa y deberá atender a magnitudes económicas en su cuantificación y al principio de capacidad económica en su distribución y reparto entre los obligados tributarios.

14 El paradigma de esta obligación municipal lo representa el art. 25 TRLHL que dispone que “los acuerdos de establecimiento de tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, o para financiar total o parcialmente los nuevos servicios, deberán adoptarse a la vista de informes técnico-económicos en los que se ponga de manifiesto el valor de mercado o la previsible cobertura del coste de aquellos, respectivamente. Dicho informe se incorporará al expediente para la adopción del correspondiente acuerdo”.

15 FUNES EXTREMERA, J.: “El informe técnico-económico para el establecimiento de las tasas en las Entidades Locales”, *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, n° 23, 2010, p. 3339. El citado autor traerá a colación al STS 2309/2010, de 18 de marzo, que se pronuncia en el sentido transcrito.

16 MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Tasas y precios en la Hacienda Local. La experiencia española*, Marial Pons, 2013, Madrid, p. 132 y 133.

Esta cuantificación, a como acertadamente indica SÁNCHEZ GARCÍA, "se realizará de distinta forma, según se trate de tasas por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, en la que por su propia naturaleza la cuantía coincide normalmente con la cuota que debe satisfacer el sujeto pasivo; o bien de tasas por la prestación de servicios o realización de actividades administrativa, en las que es necesario realizar una cuantificación global previa del coste del servicio o de la realización de la actividad, para más tarde individualizar la tasa que satisfará el sujeto pasivo"¹⁷

A continuación se analizarán situaciones jurídicas donde la capacidad económica es conculcada por la norma municipal.

V. CONFLICTOS EN SU APLICACIÓN POR LAS ENTIDADES LOCALES

Tras lo expuesto hasta el momento sobre la capacidad económica, procede ahora abordar y comprobar los posibles conflictos derivados de la aplicación de una tasa que choque con este principio, es decir, que en su aplicación no haya un criterio económico, o sea desproporcional, irracional o exceda el límite de la confiscatoriedad. Todo ello, a través del análisis jurisprudencial de los tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativo cuando conoce de recursos contra la normativa que dictan las Entidades Locales.

I. Tasa sin criterio para determinar la cuantía

Un ejemplo de esta necesaria labor de justificación y acreditación nos lo muestra la Sentencia número 1224/2008, de 27 de julio, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, recurso 213/2008, que estimó lo siguiente "no puede significar, en manera alguna, que en el establecimiento de esas cuotas o esos índices la Administración municipal pueda actuar sin sujeción a criterio alguno dentro de los márgenes permitidos por los preceptos habilitantes y, mucho menos, sin que el criterio que definitivamente adopte -esto es, la cuantificación concreta de tales índices o coeficientes- quede excluido de la obligada fiscalización jurisdiccional si es impugnado por el o los legítimamente interesados, principalmente por los obligados tributarios. Es más: así como la fijación de las cuotas mínimas por Real Decreto Legislativo, según previene el art. 86 de la precitada Ley Fiscal, ha de ajustarse a las pautas en dicho precepto señaladas, también los coeficientes e índices en cuestión, esenciales para la determinación de la cuota según el art. 85 de la propia norma, han de obedecer a criterios razonados y razonables donde los principios de capacidad económica y proporcionalidad sean, por supuesto, tenidos en cuenta. En este punto,

17 SÁNCHEZ GARCÍA, N.: *Tributos Locales. Comentarios y casos prácticos*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2015, p. 904.

la motivación en la Ordenanza Fiscal correspondiente ha de ser lo suficientemente expresiva como para permitir deducir, con claridad, cuáles hayan sido esos criterios”.

Por consiguiente, resulta palmaria la necesidad de sujetar a criterios razonados y razonables la Ordenanza Fiscal, sobre todo a la hora de fijar directa o indirectamente las concretas cuotas tributarias. Debiendo estos criterios, en virtud de este principio, necesariamente considerar factores que denoten o muestren capacidad económica.

Esta exigencia no sólo responde al deber de motivar la Ordenanza Fiscal, pues, como continúa la citada sentencia, “por consiguiente -añadimos ahora- los índices de situación han de ser fijados por los Ayuntamientos de manera motivada, racionalmente referidos a criterios de justicia fiscal y expresados de manera entendible para los contribuyentes que pueden impugnarlos, correspondiendo a los Tribunales el control y, en su caso, rectificación de los índices, sin que a ello se sustraiga la actividad discrecional en su elaboración por los Ayuntamientos”.

La justificación de la Ordenanza del Ayuntamiento no es, por lo tanto, una atención de cortesía hacia el contribuyente, sino un deber de actuar siguiendo criterios de justicia fiscal y la proscripción de la arbitrariedad. Llegando dicha motivación a ser fundamental para poder ejercer en plenitud el derecho de defensa ante un eventual recurso y, desde luego, como condición *sine qua non* para que el Tribunal pueda valorar la bondad de la citada norma pues, las decisiones de plano en este tipo de actuación, son expulsadas del Ordenamiento jurídico tal y como sucedió en el caso de Autos.

2. Tasa con una tarifa desproporcionada

Otro ejemplo de la falta de consideración por parte de un Ayuntamiento del principio jurídico que soporta la exigencia del tributo es la contemplada en la Sentencia 505/2010 del Tribunal de Justicia de Aragón, recurso número 391/2007. El citado Tribunal confirmó la sentencia del Juzgado de lo contencioso-administrativo, número 1 de Huesca por cuanto: “La sentencia referida, tras comparar la tarifa por el apartado referido con las establecidas para otros establecimientos y apreciar que resulta superior cuarenta veces al resto de las tarifas, considera que resulta desproporcionada teniendo en cuenta que no queda justificada por la aplicación del principio de capacidad económica, invocado por la representación del Ayuntamiento de Fraga...

Para resolver la cuestión de ilegalidad bastará con significar que la sentencia razona con acierto acerca del precepto reglamentario de que se trata y de la desproporción y falta de justificación de la tarifa impugnada, por lo que de acuerdo

con dichos razonamientos debe estimarse su disconformidad con el Ordenamiento jurídico”¹⁸.

La capacidad económica que, como vemos, muchas veces va de la mano de la proporcionalidad¹⁹, es también analizada por el Tribunal Supremo acudiendo a un criterio tan elemental como la lógica. Este es el caso de la Ordenanza Fiscal número 1 del Ayuntamiento de Almería que disponía en su art. 2.3 relativo a contribuciones especiales que “cuando la situación del hecho imponible coincida con la confluencia de dos o más vías públicas de distinta categoría, se aplicará la cuota o tarifa correspondiente a la vía de superior categoría”. Dicho precepto fue declarado nulo por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en su sede de Granada, y su sentencia fue confirmada por el Tribunal Supremo en fecha 13 de octubre de 2001, número de recurso 5818/1994. Y ello con el siguiente fundamento “sostiene la Sala que el precepto infringe los principios de proporcionalidad y capacidad contributiva, lo que la llevó a sustituir la cuota indicada por la cuota promedio de las correspondientes a la longitud de fachada que presente el edificio.

Prescindiendo de la incorrecta expresión de la Ordenanza al utilizar la expresión «la situación del hecho imponible», para aludir al inmueble que en que se genera el beneficio de los sujetos pasivos, es lo cierto que tal y como viene redactado el precepto puede dar lugar a situaciones vulneradoras del principio de proporcionalidad, invocado por la sentencia infringida. Pensemos en un inmueble que tenga escasos metros por la vía principal y extienda, en cambio, la mayor parte de su fachada por una calle secundaria, que se vería obligado a soportar la contribución en forma claramente desproporcionada al beneficio que pueda recibir el inmueble. Lo lógico, lo proporcional, habría sido acudir a fórmulas compensadoras entre una y otra vía, para evitar tales situaciones”.

Esta referencia expresa al principio de proporcionalidad que realizan los Tribunales citados entendemos que es del todo procedente dado que, tal y como fija el artículo 3.2 de la LGT, “la aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad...”, y si bien la proporcionalidad no es un principio de ordenación del sistema tributario como es la capacidad económica, sí lo es de su aplicación. Por consiguiente, la Ordenanza Fiscal deberá observar dicho principio

18 Esta sentencia hará referencia a la doctrina establecida en la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de marzo de 1999 (RJ 1999, 2540) en cuanto declaró que, “en el caso contemplado en la misma, la liquidación no podía tomar como base imponible la totalidad del capital social del Banco «sino la parte del mismo que exprese la capacidad de expansión comunicada por la sucursal o agencia”. La consideración de todo el capital social de la entidad financiera para la liquidación de un tributo en un municipio es la causa de tal desproporción en la medida en que se pretendía gravar una capacidad económica que responde, o se distribuye, a todas las sucursales de dicha entidad -Banco Sabadell SA- repartidas por innumerables municipios.

19 La Sentencia 460/2013, del TSJ de Andalucía, sede en Granada, rec. n° 1364/2011, de 11 de febrero de 2013, sostiene con gran acierto que “el Derecho como Ordenamiento para la justicia se vería frustrado inevitablemente si en la fase de concreción y aplicación de la norma la Administración incurre de forma continuada en excesos y aplicaciones desproporcionadas, adoptando medidas que no se adecuan al contenido de las potestades administrativas habilitantes y los fines predeterminados por el Ordenamiento”.

para que, de su aplicación, no resulten situaciones tributarias desproporcionadas e ilógicas que, como concluyen los citados órganos jurisdiccionales, no son ajustadas a Derecho.

3. Tasa sin motivación de la cuantía

La motivación de los actos de las Administraciones y, concretamente, de los acuerdos que se dicten en virtud de potestades discrecionales²⁰, es necesaria pues esta actividad “comporta un elemento substancialmente diferente: la inclusión en el proceso aplicativo de la Ley de una estimación subjetiva de la propia Administración con la que se concreta el cuadro legal que condiciona el ejercicio de la potestad o su contenido particular con la que se completa el cuadro legal que condiciona el ejercicio de la potestad o su contenido particular”²¹. Y esta estimación debe poner de manifiesto su razón de ser y contener una causa, motivo y fin legítimo que permita “conocer los hechos y razones jurídicas que impulsan el actuar de quien emana”²².

En palabras de la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 28 de mayo de 2008, número de recuso 5082/2002, “la motivación en la Ordenanza Fiscal correspondiente ha de ser lo suficientemente expresiva como para permitir deducir, con claridad, cuáles hayan sido esos criterios.

Es preciso, sobre todo en la motivación -memoria o exposiciones- que debe preceder a las Ordenanzas correspondientes, o en la de los actos que afectan, o pueden afectar, a derechos subjetivos o intereses legítimos de los administrados, explicitar las razones o criterios a los que respondan las soluciones concretas adoptadas.

Por consiguiente los índices de situación han de ser fijados por los Ayuntamientos de manera motivada, racionalmente referidos a criterios de justicia fiscal y expresados de manera entendible para los contribuyentes, que pueden impugnarlos, correspondiendo a los Tribunales el control y, en su caso, rectificación de los índices, sin que a ello se sustraiga la actividad discrecional en su elaboración por los Ayuntamientos”

20 Es de advertir que la LRJPAC dedica un precepto específicamente a esta obligación. Concretamente el art. 54 que se denomina “motivación”, es su apartado f), hace mención a los acuerdos que “se dicten en el ejercicio de potestades discrecionales, así como los que deban serlo en virtud de disposición legal o reglamentaria expresa”. El ejercicio de potestades regladas reduce la actividad de la Administración a la comprobación del supuesto de hecho y aplicar lo que la Ley determina, obviando cualquier actuar subjetivo. Ciertamente el art. 6 LGT indica que la potestad reglamentaria tributaria es reglada. Sin embargo, esta potestad, en el ámbito local, está plagada de habilitaciones y facultades de disposición de las Entidades Locales que, si bien deben respetar escrupulosamente la reserva de Ley, en un justo equilibrio con el principio de autonomía y suficiencia financiera, tendrán cierto margen de maniobra en la determinación de sus tributos propios.

21 GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.-R.: *Curso de Derecho Administrativo I*, ob. cit. p. 463.

22 STS de 9 de marzo de 1998, número de recurso 4055/1999 (RJ 1998, 2294).

El criterio del Alto Tribunal no podemos menos que suscribirla en su totalidad dado que parte de la motivación suficiente y expresiva (art. 54 LRJPAC), lo que implica dar cuenta de las razones y criterios que determinan los hechos imposables, bases y cuotas tributarias (seguridad jurídica, art. 9.3 CE), y estas razones y criterios deben estar encaminados a la justicia tributaria (art. 31.1 CE y 3.1 LGT).

Junto a ello, el máximo órgano de la jurisdicción ordinaria va más lejos en su concreción de lo que significa el deber de motivar las Ordenanzas Fiscales y continúa afirmando en la citada sentencia: “la motivación no se cumple con fórmulas convencionales, sino que ha de darse razón, con la amplitud necesaria, del proceso lógico y jurídico que determina la decisión, para el debido conocimiento de la misma por los interesados y posterior potencial de defensa de sus derechos e intereses... causa indefensión la omisión de las circunstancias que permitan ponderar el cambio o modificación del correspondiente índice de situación y categoría de cada una de las vías públicas afectadas por el cambio. Si no se explicitan los criterios básicos tenidos en cuenta para la elevación de los coeficientes de situación y la asignación de nuevas categorías a determinadas calles del municipio respecto a los anteriormente existentes, no es posible comprobar ni la “ponderación” en el uso de la potestad discrecional de los Ayuntamientos para su fijación y modificación ni la motivación exigible... La nulidad del acuerdo municipal impugnado, que necesariamente ha de declararse como consecuencia de las consideraciones expuestas, obliga a tramitar un nuevo expediente en el que se corrija el defecto de motivación apreciado”

En resumen, podemos concluir este apartado con la breve pero concreta y contundente exposición que hizo el Tribunal Supremo sobre la necesidad de motivación de los actos discrecionales de la Administración cuando afirmó: “cabe recordar que la actuación de una potestad discrecional se legitima explicitando las razones que determinan la decisión con criterios de racionalidad (sentencia de este Tribunal de 11 de junio de 1991), pues, en suma, la motivación de la decisión es el medio que hace posible diferenciar lo discrecional de lo arbitrario”²³.

4. Tasa con cuantía irracional

La exigencia de racionalidad y razonabilidad que se predica del Derecho, se traslada sin matiz al control judicial de la actuación de la Administración Local. Ello es así porque el artículo constitucional de donde se desprende esta necesidad (la motivación racional y razonada diferenciará lo discrecional de lo arbitrario) es de

23 STS de 27 de julio de 2006, número de recurso 2393/2003, y junto a lo expuesto determinó que “la revisión jurisdiccional de los aspectos discrecionales de la potestad de planeamiento ha de descansar, en primer término, en la verificación de la realidad de los hechos, pues la existencia y las características de estos escapan a toda discrecionalidad, ya que son tal como la realidad los exterioriza; y, en segundo lugar, en la valoración de si la decisión planificadora discrecional guarda coherencia lógica con aquéllos, de suerte que cuando se aprecie una incongruencia o discordancia de la solución elegida con la realidad que integra su presupuesto, tal decisión resultará viciada por infringir el Ordenamiento jurídico y más concretamente el principio de interdicción de la arbitrariedad de los Poderes Públicos”.

aplicación a todos los Poderes Públicos, por lo que no sólo estará presente en el control jurisdiccional de las tasas, sino que permanecerá vigente dentro del propio sistema de recursos contra las resoluciones judiciales. En virtud de lo expuesto, los Tribunales deberán velar por el respeto de este principio en el ejercicio de su función jurisdiccional cuando resuelvan un recurso contra una Ordenanza Fiscal y, al mismo tiempo, estarán sometidos a dicho principio cuando desarrollen dicha función.

Podemos constatar la eficacia de este principio en el ejercicio de la potestad-función ejercida por el Ayuntamiento. A tal efecto el TS no duda en afirmar que “aceptando que se está ante una potestad discrecional conferida a los Ayuntamientos, ello no significa que la misma carezca de límites ni que esté exenta de control jurisdiccional (que se llevará a cabo por la vía de los principios generales del derecho -hoy constitucionalizados-, entre los que adquiere relevancia especial el de “interdicción de la arbitrariedad”, consagrado en los artículos 9.3 y 103 de la Constitución (RCL 1978, 2836) , que implica que toda actuación administrativa, en cuanto basada en una potestad-función, debe de ser siempre racional, coherente y orientada sólo a la satisfacción de un interés público -y, cuando no es así, se la califica de arbitraria y contraria, por tanto al Ordenamiento jurídico-”²⁴

Por lo que la ausencia de justificación o cuando la misma sea irracional o incoherente, determinará la nulidad de la tasa tal y como hemos visto.

Una vez aprobada la norma y habiendo sido sometida a su revisión por los órganos jurisdiccionales, puede suceder que la resolución que se dicte sobre la conformidad o no a Derecho de la misma, quede soportada con argumentos que no superen los juicios de racionalidad y razonabilidad. Este es el supuesto analizado por el Tribunal Supremo cuando conoció de un recurso contra una Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura y afirmó sobre ésta que “no sólo es que sea arbitraria la interpretación que ha hecho la Sala de instancia, es que, además y como dejamos apuntado al analizar el motivo primero, ni supera el test de racionalidad (que mira a la forma en que está construida la sentencia) ni supera el test de razonabilidad (que implica la comparación de la decisión con algo que está fuera de ella). Lo primero, porque olvida un elemento tan pertinente como la declaración de desafección de los terrenos que ha hecho la Junta de Extremadura -acto administrativo formal legalmente determinante de la reversión

24 STS de 16 de julio de 2003, rec. núm. 10632/1998. Esta Sentencia fue citada expresamente en la STSJ de la Castilla y León, Valladolid, número 2703/2008, de fecha 24 de noviembre, rec. núm. 1200/2007, que declaró nula la clasificación hecha en la tasa por IAE, concluyendo que “el ayuntamiento demandado, en palabras de la STSJ Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 4ª, S 2-3-2007, nº 275/2007, rec. 520/2006 (PROV 2008, 27540), mediante el instrumento del callejero se ha multiplicado en proporción notoriamente exagerada un impuesto sin razón alguna, lo que es un supuesto de arbitrariedad prohibido por el art. 9.1 CE” (entendemos que se refiere al art. 9.3 CE, sin perjuicio de que el apartado 1 someta a los Poderes Públicos a la CE, y por ende, a la interdicción de la arbitrariedad).

del que no se hace mención, ni para bien ni para mal, en la sentencia impugnada, y porque incluye elementos impertinentes, como el de calificar de <absurda> (sic) la reversión pretendida, valoración descalificadora que contradice frontalmente la clarísima regulación de esa unidad jurídica y la precedente afirmación que hace la propia sentencia de que ha habido desafectación (aunque, reiteramos, olvida hacer referencia alguna al acto formal expreso que la declara).Y no supera tampoco el test de razonabilidad porque considera que es compatible una planta siderúrgica instalada en el seno de una zona de regadío de alto interés nacional con la conservación de un sistema, como es el caso concreto de Valuengo, en que se producen déficits periódicos de los aportes hídricos naturales”²⁵

De conformidad con sentencia transcrita, vemos como el Alto Tribunal no escatimó adjetivos contra la resolución judicial impugnada. Por un lado tachó de arbitraria su interpretación, denunció la omisión de actos administrativos con repercusión en el asunto enjuiciado y, por último, calificó de impertinentes e irrazonables algunos de los argumentos esgrimidos por la sentencia de instancia.

5. Tasa que supera el límite de la no confiscatoriedad

Los principios de progresividad y no confiscatoriedad están especialmente unidos al principio de capacidad económica. Si bien es cierto que todos los principios constitucionales del artículo 31.1 están relacionados y comunicados entre ellos²⁶, resulta mayor si cabe esta conexión entre los citados principios tributarios. Si el primero propondrá el incremento de la tributación por aplicación de mayores tipos impositivos conforme aumente la capacidad económica a gravar, el segundo indicará hasta dónde puede llegar ese incremento impositivo.

El nivel de contribución que pueda considerarse confiscatorio es una cuestión compleja y difícil de acotar²⁷. Nuestro Tribunal Constitucional ha resuelto esta cuestión de una forma, a nuestro entender, poco satisfactoria dado que con la postura indicada por el supremo intérprete de la CE, es harto complejo apreciar dicho límite.

25 STS 10 de mayo de 2000, Recurso nº 6808/1995, FJ 5º. Esta Sentencia citará también en su fundamento otras del mismo Tribunal, a saber: STS de 1 de diciembre de 1986 (asunto Plan General de Rubí); STS de 22 de septiembre de 1986 (asunto Plan General de Rubí); STS de 20 de marzo de 1993 (asunto reglas sobre alturas en calle de Ripollet); STS de 18 de julio de 1988 (Plan General de Banyoles); STS de 4 de abril de 1990 (Plan General de Lloret de Mar).

26 Interpretación reiterada por el Tribunal Constitucional en SSTC 27/1981, de 20 de julio; 46/2000, de 17 de febrero; 193/2004, de 4 de noviembre y 10/2005, de 20 de enero.

27 No resulta difícil llegar a esta afirmación dado que nuestro sistema tributario está compuesto por multitud de impuestos (estatales, autonómicos y locales), tasas y otras tantas figuras impositivas que actúan de forma conjunta y, en ocasiones, sobre el mismo objeto. Piénsese, por ejemplo, en la propiedad de un inmueble como segunda residencia que tributará: en IRPF como imputación de renta inmobiliaria y en IP e IBI por su titularidad. Sobre esta imposición solapada ver el artículo de LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “Análisis sobre la conveniencia de nuevos enfoques en la confluencia del poder tributario estatal con los impuestos municipales”, IEF, Doc. nº 15/2011, p. 27 a 34.

En efecto, la STC 150/1990, de 4 de octubre, haciendo referencia a la posible infracción del principio de no confiscatoriedad estableció que “el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades”.

Esta Sentencia llega a poner como ejemplo de infracción de este principio un sistema tributario donde el IRPF “alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta”. Supuesto que nos parece del todo desacertado porque, para darse esa situación -tipo medio 100%-, deberían existir tipos marginales superiores al cien por cien, y ello se traduciría en un sistema tributario más que confiscatorio, pues a determinados niveles de renta se sancionaría la obtención de la misma al exigir una cuota tributaria superior a la base imponible. Dicho de otro modo, el ejemplo de TC es de un sistema que tipifica la obtención de renta por encima de un umbral como si de una infracción se tratase. Y por ello entendemos que dicho ejemplo no es del todo procedente²⁸.

Por todo lo expuesto, este principio jugará un papel de tope o límite para la regulación de tributos por legislador u Administración con capacidad normativa pero su aplicación en el control de las tasas por parte de los Tribunales será escasa dada la doctrina constitucional expuesta. No obstante lo anteriormente expuesto, hemos podido encontrar situaciones donde la jurisdicción se pronuncia sobre este límite cuando se aplica a tasas locales.

En nuestra jurisprudencia menor podemos encontrar la Sentencia número 1214/2006, de 30 de noviembre de 2006, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, recurso 60/2006, que, resolviendo un recurso de apelación contra la sentencia núm. 72/2006, dictada en fecha 5 de abril de 2006, por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Barcelona y su provincia, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo 568/2004, interpuesto contra la resolución del Ayuntamiento de Vilafranca del Penedés, desestimatoria de la reposición interpuesta contra liquidación en concepto de tasas de prestación de servicios de intervención integral de la administración municipal en las actividades e instalaciones, en su fundamentación jurídica la Sala afirma que “aplicando los criterios expuestos al caso de autos, ha de concluirse que supone una manifiesta desnaturalización de la tasa de que se trata que su importe sea de más de 105.000 euros cuando el proyecto técnico a que se refiere la Ley, y que hay que “comunicar” para su comprobación, ha ascendido, según consta probado en los autos, a poco más de 3.200 euros. No

28 Opinión distinta nos merece la Sentencia del Tribunal Constitucional Alemán de 22 de junio de 1995 que, como indica MENÉNDEZ MORENO entendió que “la imposición, para no incurrir en la prohibición de confiscatoriedad, no puede superar un límite aproximado del 50% de los rendimientos” (MENÉNDEZ MORENO, A.: “El marco constitucional de la financiación de las comunidades autónomas”, *Revista Jurídica de Castilla y León*, nº extraordinario, 2004, p. 489).

resulta racional que el coste de comprobar un proyecto ascienda a una cantidad que multiplica por más de 32 veces el coste del propio proyecto.

Tal conclusión, además de irracional, es contraria al tenor del art. 24 de la Ley de Haciendas Locales, produciéndose la citada desnaturalización de la tasa por un exceso injustificado, reprochable, notorio y excesivo, porque nunca una simple recepción de una comunicación y documentación, y una estereotipada actividad municipal (en realidad, según el contenido del expediente administrativo, ninguna actividad administrativa distinta de la propia liquidación de la tasa), puede suponer una tasa de más de 17 millones de pesetas. Es un ejemplo típico de los denunciados por la doctrina de frecuentes fenómenos de “desnaturalización” de la tasa, convirtiéndolo en la práctica en un impuesto indirecto, sin legitimación legal para ello y con resultados injustos de forma patente, pues no cabe permitir la imposición de verdaderos impuestos indirectos sobre el uso de los servicios públicos (SS TS de 11 de junio de 1996, de 6 de febrero de 1995, de 20 de julio de 1994, de 22 de mayo de 1998”).

Ciertamente, la injustificada cuantificación de la tasa que llega a ser “32 veces más que el coste del proyecto” denota una ausencia total del citado principio, en la medida que, como afirma el Tribunal, “nunca una simple recepción de una comunicación y documentación, y una estereotipada actividad municipal (en realidad, según el contenido del expediente administrativo, ninguna actividad administrativa distinta de la propia liquidación de la tasa), puede suponer una tasa de más de 17 millones de pesetas”.

En el supuesto analizado la quiebra de la capacidad económica no viene por aplicación de un tipo impositivo fijo ni progresivo, situación ésta que, como se ha dicho anteriormente, es difícil de apreciar en el sistema tributario local español. Es el resultado de la aplicación de una cuota fija más una parte variable²⁹ que tiene como resultado una infracción grave a la prohibición de confiscatoriedad en la medida en que la cuantía de la tasa resulta altamente superior al “coste del propio proyecto” a realizar.

Otra situación que puede darse en el establecimiento de los tributos locales es que, como consecuencia de la Ordenanza Fiscal de la tasa, resulte un tipo impositivo superior al 100%. Este es el supuesto que resolvió el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, sentencia 423/2003, número de recurso 180/2001, siendo ponente el Ilmo. Sr. D. Emilio Rodrigo Aragonés, cuando enjuiciando la conformidad a Derecho

29 Esta previsión está expresamente indicada en el art. 24.3 del TRLHL, por lo que su aplicación goza de legalidad plena. Sin embargo, un establecimiento excesivo de estas cuantías sobre las que se obtiene la cuota tributaria en la Ordenanza Fiscal, sí puede dar lugar, como en el presente caso, a una situación en la que el resultado sea “injusto de forma patente” como indica el Tribunal, y, por lo tanto, proceda la nulidad de la misma en dicho extremo.

o no de una ordenanza, afirmaba que, “el sistema contenido en la Ordenanza es manifiestamente erróneo, y como tal, arbitrario, porque no se fija la cuantía en relación con el valor en el mercado de la utilidad o aprovechamiento, sino en relación con el valor de repercusión del suelo calculado según las normas estatales para el valor catastral del IBI.

Por tanto, si a tal valor en venta se aplica un tipo general de gravamen del 175%, se está cobrando no el precio de mercado de la utilidad del aprovechamiento, sino más del propio precio de compra del suelo utilizado, lo cual no puede estimarse sino como arbitrario, cuando no directamente disparatado”.

Y por último, otro supuesto donde la Ordenanza Fiscal desconoce absolutamente la prohibición de confiscatoriedad nos lo proporciona la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 22 de mayo de 1998, número de recurso 6694/1992, siendo ponente el Excmo. Sr. D. Pascual Sala Sánchez, que sin citar expresamente el principio jurídico que estamos analizando, muestra como la cuota determinada conforme a la Ordenanza Fiscal resulta de un tipo impositivo del 550%. Todo ello en estos términos “en materia de bases y tarifas, su art. 6.º, lejos de reflejar unas tarifas calculadas sobre la base del coste real o previsible de esa actividad de verificación, erige como base la cuota que la persona o entidad que pretenda la licencia de apertura satisfaga al Tesoro... y, por consiguiente, por completo al margen de los costes globales del servicio, de los que, además, ningún vestigio existe ni ningún estudio se ha hecho que relacione o sirva para relacionar con ellos las cuotas porcentuales aplicables, cuotas éstas que, conforme ha sucedido en el supuesto de autos, pueden llegar al 550% de las meritadas bases y arrojar una liquidación, como se ha dicho, de 17.116.682 pesetas”

Por todo ello entendemos que la prohibición de confiscatoriedad, como límite de gravamen sobre la capacidad económica, pese a no ser un principio de extendida aplicación en el control de las norma fiscales, si tiene cabida a la hora de valorar la conformidad o no a Derecho de las Ordenanzas Fiscales que establecen tasas locales. No tanto por su cita expresa, como hemos visto en las anteriores Sentencias, sino por mero sentido jurídico de justicia tributaria. Principio éste que debe iluminar y guiar el razonamiento de Jueces y Magistrados cuando ejercen su importantísima función jurisdiccional.

VI. CONCLUSIONES

Como conclusiones del presente trabajo de investigación podemos afirmar que, el mandato esencial sobre el que se asienta la capacidad económica en relación a las tasas es que han de responder de una u otra forma a la capacidad económica del obligado tributario, procurando que -respetando la igualdad- paguen más los

que tengan mayor capacidad económica; teniendo presente el límite de la no confiscatoriedad.

No obstante, esta distribución de la carga tributaria de la tasa será más adecuada a la capacidad económica del obligado tributario en las tasas por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, en la que por su propia naturaleza la cuantía coincide normalmente con la cuota que debe satisfacer el sujeto pasivo, que en las tasas por la prestación de servicios o realización de actividades administrativa, en las que es necesario realizar una cuantificación global previa del coste del servicio o de la realización de la actividad, para más tarde individualizar la tasa que satisfará el sujeto pasivo.

También hemos comprobado la importancia del principio de capacidad económica como elemento esencial de tasa. Es un mandato fundamental a la Corporación Local para que grave hechos que, directa o indirectamente, reflejen, revelen o guarden una relación lógica y racional con una cierta capacidad económica. Siendo la capacidad económica requisito *sine qua non* de todo tributo del sistema fiscal español.

Llevado el análisis de la capacidad económica al ámbito de las tasas locales, hemos comprobado cómo la jurisprudencia ha puesto de manifiesto la conculcación de este principio por parte de las normas que las aprueban, y hemos apreciado un denominador común, cual es la falta de justificación de la cuota tributaria o de criterios de reparto de la misma. Esta necesidad de que la deuda fiscal y su distribución sea realizada considerando la capacidad económica de los obligados al pago, llevará pareja la obligación de motivar en la Ordenanza Fiscal dichos extremos y, para ello, se elaborará la correspondiente memoria o informe económico que, deberá detallar y justificar el valor de mercado de la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público o el coste previsto del servicio. Dicho documento, emitido con carácter previo al establecimiento de la tasa, servirá para justificar la cuantía de la misma, evitando posibles vicios de ilegalidad y sirviendo de instrumento de control de las actuaciones de los Poderes Públicos.

Además, dado que el principio de capacidad económica hace referencia directamente al elemento económico y patrimonial de la relación jurídico-tributaria, es decir, el *quantum*, la Ordenanza Fiscal que apruebe la tasa deberá velar para que de la aplicación de la misma no resulten deudas carentes de motivación o justificación, desproporcionadas o ilógicas, o que quiebren el límite de la no confiscatoriedad que, en última instancia, afecten gravemente a la capacidad contributiva de los llamados al pago del tributo local y que, por dicho motivo, puedan ser expulsadas del Ordenamiento jurídico.

BIBLIOGRAFÍA

ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: "Sistema tributario y Constitución", *Cuadernos de Derecho Público*, n° 25, Instituto Nacional de Administración Pública, 2006.

CORDÓN EZQUERRO, T., y GUTIÉRREZ FRANCO, Y.: "Los principios constitucionales de generalidad y capacidad económica en nuestra realidad tributaria", *Gaceta Fiscal*, Madrid, 1996.

DE VICENTE DE LA CASA, F.: "Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos", *Crónica Tributaria*, n° 144/2012.

FERREIRO LAPATZA, J. J.:

- "Los impuestos de las Corporaciones Locales", *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Marcial Pons, 1991.

- "La Hacienda Local. Antecedentes Históricos y situación actual. El marco constitucional", *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid, 1993.

- *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 2000.

FUNES EXTREMERA, J.: "El informe técnico-económico para el establecimiento de las tasas en las Entidades Locales", *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, n° 23, 2010.

HERRERA MOLINA, P. M.: *Metodología del Derecho Financiero y Tributario*, IEF, 2001.

LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: "Análisis sobre la conveniencia de nuevos enfoques en la confluencia del poder tributario estatal con los impuestos municipales", *IEF*, Doc. n° 15/2011.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Tasas y precios en la Hacienda Local. La experiencia española*, Marial Pons, 2013, Madrid.

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2000.

MENÉNDEZ MORENO, A.: "El marco constitucional de la financiación de las comunidades autónomas", *Revista Jurídica de Castilla y León*, n° extraordinario, 2004.

SÁNCHEZ GARCÍA, N.: *Tributos Locales. Comentarios y casos prácticos*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2015.